



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10480.728488/2016-15
ACÓRDÃO	3301-015.053 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	20 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	VALE VERDE EMPREENDIMENTOS AGRÍCOLAS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/05/2013

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ÔNUS DA PROVA

Incumbe à interessada o ônus processual de provar o direito resistido.

DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO MOTIVADO. INEXISTÊNCIA DE NULIDADE DA DECISÃO. SÚMULA CARF Nº 163.

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/05/2013

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 99 DO ANEXO DO RICARF. RESP 1.221.170/PR

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho.

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. LOCAÇÃO DE VEÍCULOS UTILIZADOS PARA TRANSPORTE DE INSUMOS NA FASE AGRÍCOLA DA PRODUÇÃO DE ÁLCOOL E AÇÚCAR. POSSIBILIDADE DE CRÉDITO COMO INSUMO.

A locação de veículos para serem utilizados na fase agrícola da produção de álcool e açúcar gera créditos da não-cumulatividade como insumos, nos termos do inciso II do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. FRETES NAS AQUISIÇÕES DE INSUMOS. FRETES NO TRANSPORTE INTERNO DE INSUMOS. POSSIBILIDADE.

Os fretes contratados para aquisições de insumos ou para o transporte interno de insumos entre estabelecimentos geram créditos da não-cumulatividade das contribuições.

CRÉDITO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO. IMPOSSIBILIDADE DE GERAR CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES.

A aquisição de insumos tributados à alíquota zero não gera direito a crédito da não-cumulatividade da Cofins e do PIS/Pasep, nos termos do artigo 3º, §2º, inciso II das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário e, na parte conhecida, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar-lhe provimento parcial para reconhecer o creditamento sobre os serviços LAMPADA FAROL SERVIÇO COLHEDORA CANA JOHN DEERE 3510 REF: 179326, MANUTENÇÃO E LAVAGEM EM EMBALAGENS E BIG BAG, SERVIÇO MANUTENÇÃO RECUPERAÇÃO DE EQUIP.LABORATORIOS INDUSTRIAL, SERVIÇO APLICAÇÃO DE MANCHA (diversos), SERVIÇO APLICAÇÃO AEREA DE ADUBO FOLIAR, SERVIÇO CONSERTO PNEU AGRICOLA (diversos), SERVIÇO CONTROLE DE PRAGAS, SERVIÇO DE ANÁLISE FÍSICO/QUÍMICO ALCOOL ANIDRO/HIDRATADO, SERVIÇO DE MANUTENÇÃO E CONSERVAÇÃO EM AERONAVES, SERVIÇO DE ANÁLISE DE BAGACO DE CANA, SERVIÇO DE ANÁLISES QUÍMICAS PARA AMOSTRAS DE ACUCAR, SERVIÇO DE MAO DE OBRA PARA MANUTENÇÃO DE EQUIPAMENTOS AGRICOLAS, SERVIÇO DE MANUTENÇÃO E RECUPERAÇÃO DE CILINDROS HIDRAULICOS, SERVIÇO DE ANÁLISES QUÍMICAS EM AMOSTRAS DE OLEO MINERAL ISOLANTE, SERVIÇO DE RECUPER.E.REVISÃO GERAL AR CONDICIONADO VEICULOS PESADOS, SERVIÇO DE PESQUISA E DESENVOLVIMENTO DE ANÁLISE DE SOLO, SERVIÇO DE RECUPERAÇÃO DE PROPULSORAS DE GRAXAS, SERVIÇO DE RECUPERAÇÃO E MANUTENÇÃO DE PECAS DE VEICULO PESADO MB, SERVIÇO DE REFORMA PNEU AGRICOLA (diversos), SERVIÇO DE RECUPERAÇÃO E MANUTENÇÃO DE PECAS DE IMPLEMENTO AGRICOLA, SERVIÇO MANUTENÇÃO CONSERVAÇÃO MAQUINAS EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS, SERVIÇO DE VULCANIZAÇÃO PNEU AGRICOLA (diversos), SERVIÇO LOCAÇÃO DE MATERIAIS E EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS, SERVIÇO MECANIZADO DE APLICAÇÃO AEREA DE HERBICIDA E INSETICIDA, SERVIÇO MANUTENÇÃO E RECUPERAÇÃO EQUIPAMENTOS REFRIGERAÇÃO INDUSTRIAL, SERVIÇO MECANIZADO DE APLICAÇÃO AEREA FERTILIZANTES, SERVIÇO MECANIZADO DE APLICAÇÃO DE FERTILIZANTES, SERVIÇO MECANIZADO DE APLICAÇÃO DE HERBICIDA E INSETICIDA, SERVIÇO MECANIZADO DE APLICAÇÃO DE TORTA/MAT.ORGANICO, SERVIÇO MECANIZADO DE ARACAÇÃO, SERVIÇO MECANIZADO DE AUTODESLOCAMENTO, SERVIÇO MECANIZADO DE CALAGEM, SERVIÇO

MECANIZADO DE CARREGAMENTO DE CANA, SERVIÇO MECANIZADO DE CARREGAMENTO DE MUDA INSUMO, SERVIÇO MECANIZADO DE CARREGAMENTO DE CACALHO/PICARRO/TERRA, SERVIÇO MECANIZADO DE DESCARREGAMENTO DE MUDA /INSUMO, SERVIÇO MECANIZADO DE CORTE DE CANA, SERVIÇO MECANIZADO DE DESTOCA, SERVIÇO MECANIZADO DE COBRICAO /APLICACAO INSETICIDA, SERVIÇO MECANIZADO DE ESCAVACAO DE CANAL DE IRRIGACAO, SERVIÇO MECANIZADO DE EXTRACAO CASCALHO/PICARRO, SERVIÇO MECANIZADO DE GRADAGEM ARADORA, SERVIÇO MECANIZADO DE TOMBO DE CANA, SERVIÇO MECANIZADO DE MANEJO TORTA/MAT.ORGANICA, SERVIÇO MECANIZADO DE SUBSOLAGEM, SERVIÇO MECANIZADO DE TRACAO DE TRANSBORDO, SERVIÇO MECANIZADO DE TRACAO DE REBOQUE, SERVIÇO MECANIZADO NO MANEJO DE BAGACO, SERVIÇO RECUPERACAO E MANUTENCAO PECAS M.NIVELAD.CATERPILLAR 120H, SERVIÇO RECUPERACAO E MANUTENCAO PECAS DE TRATORES AGRICOLA (diversos), SERVIÇO REFORMA PNEU INDUSTRIAL CONVENCIONAL 65010 QUENTE, SERVIÇO REFORCO CARACA PNEU AGRICOLA (diversos), SERVIÇO REFORMA PNEU AGRICOLA (diversos), SERVIÇO TRANSPORTE MUNICIPAL DE CORRETIVOS/GESSO, SERVIÇO TRANSPORTE INTERMUNICIPAL DE HERBICIDA, SERVIÇO TRANSPORTE INTERMUNICIPAL DE MAQUINAS /EQUIPAMENTOS, SERVICOS ANALISES FISICO / QUIMICA / MICROBIOLÓGICAS DE AGUAS constantes da **planilha “SERVIÇOS UTIL INSUMOS.xlsx”, Doc. 61**, sobre locação de veículo para transporte de cana e a locação de veículo para transporte de cascalho/mat. orgânica constantes da planilha **“DESP ALUG MAQ E EQUIP.xlsx”, Doc. 61**, sobre fretes nas aquisições de bens utilizados no cultivo da cana-de-açúcar e sobre o serviço de carregamento e descarregamento de cana-de-açúcar, não vinculados às receitas de venda de cana-de-açúcar, sujeita à suspensão de que tratam os artigos 8º, §4º da Lei 10.925/2004 e 11 da Lei 11.727/2008, sobre SERVIÇO DE RECUPERACAO E MANUTENCAO DE PECAS DE IMPLEMENTO AGRICOLA, SERVIÇO MANUTENCAO CONSERVACAO MAQUINAS EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS, SERVIÇO DE MANUTENCAO E CONSERVACAO EM AERONAVES, MANUTENCAO E LAVAGEM EM EMBALAGENS E BIG BAG., SERVIÇO CONTROLE DE PRAGAS, SERVIÇO CONSERTO PNEU AGRICOLA (diversos), SERVIÇO APLICACAO DE MANCHAO (diversos), SERVIÇO DE ANALISES FÍSICO/QUÍMICAS (diversos), SERVIÇO DE LIMPEZA DE RESÍDUOS CONTAMINADOS COM OLEO, SERVIÇO DE PESQUISA E DESENVOLVIMENTO DE ANÁLISE DE SOLO, SERVIÇO DE LIMPEZA E HIGIENIZACAO DE EPI’S, SERVIÇO DE RECUPERACAO E MANUTENCAO DE PECAS DE IMPLEMENTO AGRICOLA, SERVICOS ANALISES FISICO / QUIMICA / MICROBIOLÓGICAS DE AGUAS, SERVIÇO MANUTENCAO CONSERVACAO MAQUINAS EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS, constantes da **planilha OUTRAS OPERACOES.xlsx”, Doc. 61**; sobre produtos, partes e peças utilizadas na manutenção de tratores, reboques e veículos pesados; produtos empregados no tratamento da água (p. ex, inibidores de corrosão e incrustação) para limpeza de equipamentos e tubulações em sistemas geradores de vapor (caldeiras), de evaporação e de resfriamento; no tratamento de efluentes industriais (ETA); óleo diesel para utilização nos tratores (preparação do solo e colheita da cana) e veículos pesados (transporte da cana), conforme resposta dada à intimação lavrada em 30/01/2015 (*Doc. 16*); roupas e acessórios para proteção do trabalhador, graxas; produtos, instrumentos e equipamentos para uso em laboratório, constantes da **planilha OUTRAS OPERACOES.xlsx”, Doc. 61**.

Assinado Digitalmente

Paulo Guilherme Deroulede – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Marcio Jose Pinto Ribeiro, Keli Campos de Lima, Rodrigo Kendi Hiramuki, Rachel Freixo Chaves, Fabiana Francisco de Miranda e Paulo Guilherme Deroulede (Presidente).

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Autos de Infração de PIS/Pasep e Cofins, decorrente de glosas de créditos efetuados nos pedidos de ressarcimento de PIS e Cofins vinculado a receitas não tributadas no mercado interno, relativos aos 1º a 4º trimestres de 2013, cumulados com declaração de compensação, integralmente indeferidos, conforme Relatório Fiscal.

No referido relatório, foram identificadas infrações que culminaram nas seguintes glosas:

1. Bens utilizados como insumos com fundamento na INs SRF 247/2002 e 404/2004;
2. Serviços utilizados como insumos com fundamento na INs SRF 247/2002 e 404/2004;
3. Despesas de energia elétrica;
4. Despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos de PJ;
5. Despesas de armazenagem e frete em operações de venda;
6. Outras operações com direito a crédito;
7. Créditos calculados por unidade de produto em relação à aquisição de álcool anidro;
8. Créditos presumidos sobre insumos de origem vegetal, inseridos em ajustes positivos de créditos no DACON;
9. Aproveitamento de ofício de créditos utilizados em períodos posteriores;

As glosas perpetradas resultaram em indeferimento total dos pedidos de ressarcimento e lançamento de ofício para o período de janeiro a maio de 2013.

Em impugnação, a recorrente fez as seguintes alegações:

1. Em relação aos créditos, pugnou pela reversão das glosas do centro de custo agrícola, dos bens utilizados como insumo, serviços utilizados como insumo, despesas de energia elétrica; despesas de alugueis de máquinas e equipamentos

locados de PJ, despesas de armazenagem e frete em operação de venda, despesas de contraprestação e arrendamento mercantil, devolução de vendas, outras operações com direito a crédito;

2. O conceito de insumo deve compreender os custos e despesas operacionais de que tratavam os artigos 290 e 299 do RIR/99;
3. Que seja refeito o reaproveitamento de ofício dos créditos, após as reversões das glosas;
4. Impossibilidade de incluir no rateio, as receitas de cana-de-açúcar, bagaço de cana, energia elétrica, palha de cana, melaço, coco fruto e mudas de cana.

Ao final, além do alegado acima, pediu, subsidiariamente, a realização de perícia, indicando perito e formulando quesitos.

A DRJ julgou a impugnação parcialmente improcedente, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/05/2013 ASSUNTO:

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/05/2013

AUTOS DE INFRAÇÃO. SALDOS DEVEDORES DECORRENTES DE GLOSAS DE CRÉDITOS. RECONHECIMENTO DE CRÉDITOS ADICIONAIS NOS PROCESSOS DE PER/DCOMP. REDUÇÃO DOS VALORES LANÇADOS DE OFÍCIO.

Em Auto de Infração relativo a saldos devedores do PIS ou Cofins não cumulativos, com débitos a descoberto decorrentes de glosas de créditos apuradas em Pedidos de Ressarcimento e Declaração de Compensação(PER/DCOMP), reduzem-se os valores lançados de ofício na proporção dos créditos adicionais reconhecidos pela DRJ nos processos de PER/DCOMP e, em consequência e na mesma proporção, o da multa de ofício e juros de mora constantes do Auto.

NÃO CUMULATIVIDADE. PRODUÇÃO DE AÇÚCAR E ÁLCOOL. INSUMOS UTILIZADOS NO PLANTIO DA CANA-DE-AÇÚCAR. PARECER COSIT Nº 05/2018. CRÉDITOS ADMITIDOS.

Nos termos do Parecer Cosit nº 05, de 2018, os bens adquiridos e utilizados no processo produtivo, ainda que indiretamente, dão direito a créditos do PIS e Cofins, pelo que na produção de açúcar e etanol os insumos utilizados no cultivo da cana-de-açúcar permitem o creditamento.

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. PARECER COSIT Nº 05/2018. DESPESAS GERAIS. CRÉDITOS NÃO ADMITIDOS.

Nos termos do Parecer Cosit nº 05, de 2018, somente podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou

de prestação de serviços a terceiros, excluindo-se do conceito itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica e contábil, bem como os relativos a alimentação, transporte de pessoal, treinamentos e saúde.

REGIME NÃO CUMULATIVO. AQUISIÇÕES SUJEITAS À ALÍQUOTA ZERO. ADUBOS E FERTILIZANTES. INEXISTÊNCIA DE DIREITO A CRÉDITO.

Aquisições de bens submetidos à alíquota zero do PIS e Cofins, como adubos e fertilizantes, não dão direito a crédito, consoante o art. 3º, § 2º, II, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/05/2013

PERÍCIA. DESNECESSIDADE. SOLICITAÇÃO INDEFERIDA.

A perícia é reservada à análise técnica dos fatos, não cabendo realizá-la quando as informações contidas nos autos são suficientes ao convencimento do julgador e a solução do litígio dela independe.

PEDIDO PARA JUNTADA DE DOCUMENTOS DEPOIS DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. AUSÊNCIA DE ESPECIFICAÇÃO E JUSTIFICATIVA GENÉRICA. IMPROCEDÊNCIA.

Em consonância com os §§ 4º e 5º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, apresenta-se desarrazoado o pedido para juntada posterior de documentos não especificados, sob a justificativa genérica de direito a todos os meios de prova admitidos e tempo exíguo.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Cientificada do acórdão da DRJ em 20/12/2020, a recorrente interpôs recurso voluntário em 19/01/2021, aduzindo o seguinte:

1. É ônus do FISCO provar que os insumos apurados e aproveitados seriam indevidos;
2. O conceito de insumo deve ser compreender todos os custos e despesas operacionais de que tratam os artigos 290 e 299 do RIR/99;
3. Em relação aos créditos, pugnou pela reversão das glosas do centro de custo agrícola, dos bens utilizados como insumo, serviços utilizados como insumo, despesas de energia elétrica; despesas de alugueis de máquinas e equipamentos locados de PJ, despesas de armazenagem e frete em operação de venda, despesas de contraprestação e arrendamento mercantil, outras operações com direito a crédito;

4. Que seja feito o reaproveitamento de ofício dos créditos, após as reversões das glosas;
 5. Impossibilidade de incluir no rateio, as receitas de cana-de-açúcar, bagaço de cana, energia elétrica, palha de cana, melaço, coco fruto e mudas de cana.
 6. Nulidade do acórdão recorrido pelo indeferimento da perícia;
- É o relatório.

VOTO

Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède, relator.

Inicialmente, destaco que o recurso voluntário reitera, em grande parte, as razões dispendidas em manifestação de inconformidade, sem, contudo, estabelecer uma relação dialética com a decisão recorrida, especialmente, no que concerne à identificação das matérias cujas glosas já foram revertidas pela DRJ. Ao contrário, na peça recursal, foram reproduzidas todas as alegações feitas em manifestação de inconformidade, como se a decisão recorrida tivesse negado direito ao creditamento.

Preliminares

Nulidade do acórdão por indeferimento da perícia

A recorrente pleiteou a nulidade do acórdão pelo indeferimento da perícia.

Já o acórdão recorrido tratou a questão, nos seguintes termos:

De plano, rejeito a perícia requerida, por despicienda. Os quesitos apresentados são os seguintes:

a) qual o conceito de insumo para apuração de créditos na sistemática não cumulativa das contribuições para o PIS e para Cofins?

b) os insumos adquiridos na fase agrícola da produção agroindustrial de álcool e açúcar geram direito ao crédito na sistemática não cumulativa das contribuições para o PIS e para Cofins?

c) as Aquisições de Bens (para emprego no cultivo da cana-de-açúcar utilizada na fabricação de açúcar e etanol e para manutenção de máquinas e equipamentos empregados na atividade agropecuária) e Serviços no Mercado Interno, as Despesas de Energia Elétrica, as Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados a Pessoa Jurídica, as Despesas de Armazenagem de Mercadorias e Frete na Operação de Venda, as Despesas de Contraprestações de Arrendamento Mercantil e demais operações descritas no relatório fiscal geram direito aos créditos objetos dos pedidos de ressarcimento?

A desnecessidade deve-se a que os três quesitos acima serão respondidos no presente julgamento a par das razões e provas trazidas aos autos pela fiscalização e pelo contribuinte, sem que para tanto seja preciso análise técnica pericial.

O primeiro quesito há de ser respondido à luz do Parecer Normativo Cosit nº 05, de 2018, que trouxe modificações na interpretação da definição de insumos para fins da não cumulatividade do PIS e Cofins; o segundo é respondido de forma positiva, porque diante da interpretação atualizada pelo referido Parecer o processo produtivo do contribuinte deve ser compreendido de forma ampla, abrangendo a fase agrícola do plantio da cana-de-açúcar; e o terceiro contempla questões pontuais a serem decididas no litígio, levando-se em conta a atividade do contribuinte e as provas apresentadas na Inconformidade.

Como se sabe, perícia é reservada à análise técnica dos fatos, não cabendo realizá-la quando as informações contidas nos autos são suficientes ao convencimento do julgador e a solução do litígio dela independe. É precisamente o que acontece no caso em tela, onde a Inconformidade defende os créditos não admitidos pela fiscalização levantando questões de direito e se referindo a diversos julgados do CARF, mas sem adentrar em pormenores do seu processo produtivo nem suscitar indagações que demandem avaliação pericial.

Quanto ao pedido para juntada posterior de documentos, também é rejeitado porque, além de genérico, não especifica qualquer documento. O contribuinte apenas requer “a produção de todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente a juntada de novos documentos durante a fase de impugnação em razão da extensão da autuação e do exíguo tempo para reunir toda documentação necessária a embasar todos seus direitos creditórios”. Daí a rejeição, em consonância com os §§ 4º e 5º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972.”

Constata-se que o acórdão recorrido fundamentou a negativa do pedido de perícia, identificando que o primeiro quesito se trata de matéria de direito, respondida no próprio acórdão, o segundo, confirmado favoravelmente à recorrente e o terceiro, pela análise das provas, já que, em tese, todos os itens elencados gerariam direito a crédito.

No caso, aplica-se a Súmula CARF nº 163:

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Portanto, afasto a preliminar de nulidade.

Mérito

Inicialmente, a recorrente aduz que a glosa de créditos é ônus fiscal, devendo provar que as rubricas são indevidas, não bastando cotejar o objeto social sem qualquer análise fática, realizando as glosas sem considerar que a fase agrícola pertencia ao processo produtivo.

Ocorre que a glosa decorreu da vinculação da fiscalização aos atos normativos emitidos pela RFB, principalmente, às INs 247/2002 e 404/2004, bem como às soluções de consulta que consideravam o contato direto com o produto fabricado, no caso açúcar e álcool, e não toda a cadeia produtiva, insumo do insumo, tal qual ocorre no IPI.

Assim, as glosas quanto à fase agrícola decorreram da vinculação à interpretação restritiva da RFB e não de inversão de ônus da prova. Trata meramente de interpretação da norma. Por certo, não havia dúvidas quanto à questão fática, pois a intenção foi justamente glosar a fase agrícola, a qual não gerava créditos na interpretação, à época, da Administração Tributária. Contudo, a teor do PN Cosit nº 5/2018, o entendimento foi revisto, tendo a DRJ reconhecido que a fase agrícola, por se tratar de insumo do insumo, se insere na fase produtiva da recorrente.

Passo à apreciação das glosas específicas.

Bens utilizados como insumos

No mérito, a recorrente pleiteia a reversão de todas as glosas perpetradas, sem considerar que a DRJ já revertera parte delas, defendendo a aplicação do conceito de insumo com base na tese do IRPJ (custos e despesas operacionais de que tratam os artigos 290 e 299 do antigo RIR/99), quando o acórdão recorrida já aplicara a decisão proferida no REsp 1.221.170/PR e de acordo com o Parecer Normativo Cosit nº 5/2018, avaliando a subsunção ao conceito de insumos pelos critérios da relevância e essencialidade.

Contudo, a recorrente, já em 19/01/2021, data de protocolo da peça recursal, reiterou os termos da manifestação de inconformidade, pleiteando um conceito lastreado no IRPJ, mas já afastado pelo STJ (assim como o da RFB), o que não encontra suporte na decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça.

Neste aspecto, é necessário expor o conceito de insumo adotado pelo STJ, no REsp 1.221.170/PR, julgado em 22/02/2018, com publicação em 24/04/2018 e trânsito em julgado em 29/06/2023, o qual restou decidido com a seguinte ementa:

EMENTA TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

ACÓRDÃO Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, prosseguindo no julgamento, por maioria, a pós o realinhamento feito, conhecer parcialmente do Recurso Especial e, nessa parte, dar-lhe parcial provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator, que lavrará o ACÓRDÃO.

Votaram vencidos os Srs. Ministros Og Fernandes, Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina. O Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães (voto-vista), Regina Helena Costa e Gurgel de Faria (que se declarou habilitado a votar) votaram com o Sr. Ministro Relator. Não participou do julgamento o Sr. Ministro Francisco Falcão.

Brasília/DF, 22 de fevereiro de 2018 (Data do Julgamento).

NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO MINISTRO RELATOR

O Ministro-relator adotou as razões expostas no voto da Ministra Regina Helena

Costa:

"Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.

No caso em tela, observo tratar-se de empresa do ramo alimentício, com atuação específica na avicultura (fl. 04e).

Assim, pretende sejam considerados insumos, para efeito de creditamento no regime de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS ao qual se sujeitam, os valores relativos às despesas efetuadas com "Custos Gerais de Fabricação", englobando água, combustíveis e lubrificantes, veículos, materiais e exames laboratoriais, equipamentos de proteção individual - EPI, materiais de limpeza, seguros, viagens e conduções, "Despesas Gerais Comerciais" ("Despesas com Vendas", incluindo combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos, viagens, conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões) (fls. 25/29e).

Como visto, consoante os critérios da essencialidade e relevância, acolhidos pela jurisprudência desta Corte e adotados pelo CARF, há que se analisar, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou de relevância para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa.

Observando-se essas premissas, penso que as despesas referentes ao pagamento de despesas com água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI, em princípio, inserem-se no conceito de insumo para efeito de creditamento, assim compreendido num sistema de não-cumulatividade cuja técnica há de ser a de "base sobre base".

Todavia, a aferição da essencialidade ou da relevância daqueles elementos na cadeia produtiva impõe análise casuística, porquanto sensivelmente dependente de instrução probatória, providência essa, como sabido, incompatível com a via especial.

Logo, mostra-se necessário o retorno dos autos à origem, a fim de que a Corte a quo, observadas as balizas dogmáticas aqui delineadas, aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custos e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI." As teses propostas pelo Ministro-relator foram:

43. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.”

Assim, as premissas estabelecidas no voto do Ministro-relator foram:

1. Essencialidade, que diz respeito ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;

2. Relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Com base nestas premissas, o julgado afastou a tese restritiva da Fazenda Nacional, bem como a tese ampliativa lastreada no IRPJ, como sendo todas os custos e despesas necessárias às atividades da empresa. Ainda, no caso concreto analisado, foram afastados os creditamentos sobre algumas despesas gerais comerciais, como “combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos, viagens, conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões”.

Deste modo, os critérios adotados pelo STJ não abrangem despesas operacionais ocorridas após o processo produtivo e cuja supressão não importa em impedimento à obtenção do produto. Por óbvio, tais despesas são necessárias à empresa e por certo são dedutíveis para o IRPJ, mas este critério foi afastado pelo julgado proferido pelo STJ, inclusive, expressamente, quanto aos fretes.

Delimitado o conceito, passo a analisar as glosas efetuadas.

A fiscalização glosou neste item:

1. bens utilizados no tratamento da água (inibidores de corrosão e incrustação) para limpeza de equipamentos e tubulações em sistemas geradores de vapor (caldeiras), de evaporação e de resfriamento; no tratamento de efluentes industriais (ETA); na manutenção de tratores e veículos (leves e pesados); na soldagem de partes e peças (acetileno, oxigênio industrial,

solda e reguladores); para uso em laboratório (para análise); para tratamento veterinário e demais aquisições de bens de uso e consumo destacados na referida planilha.

2. bens adquiridos para emprego no cultivo da cana-de-açúcar utilizada na fabricação de açúcar e etanol, assim como, para manutenção de máquinas e equipamentos empregados na atividade agropecuária; neste grupo, houve outro fundamento para as glosas de aquisições de adubos ou fertilizantes classificados no Capítulo 31 da TIPI, de defensivos agropecuários classificados na posição 38.08 da TIPI, de sementes e mudas destinadas à semeadura e plantio e de corretivo de solo de origem mineral classificado no Capítulo 25 da TIPI que foi a sujeição à alíquota zero prevista no artigo 1º da Lei nº 10.925/2004;

3. bens vinculados à venda de cana-de-açúcar com suspensão, nos termos do artigo 11, §1º¹ da Lei nº 11.727/2008 e artigo 8º, §4º, inciso II² da Lei 10.925/2004.

Por sua vez, a DRJ consignou que:

“Seguindo a mesma ordem do Relatório Fiscal e da Impugnação, interpreto que assiste razão ao contribuinte no tocante aos bens adquiridos e empregados na fase do cultivo da cana-de-açúcar (tópico 3.1.1 do Relatório Fiscal, parte “AQUISIÇÃO DE BENS NÃO CONSIDERADOS INSUMOS DIRETOS UTILIZADOS NA PRODUÇÃO DE AÇÚCAR E ETANOL (HIDRATADO E ANIDRO)” da planilha “BENS UTIL INSUMOS”).[...]

¹ Art. 11. Fica suspenso o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na venda de cana-de-açúcar, classificada na posição 12.12 da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM. [\(Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013\)](#) [\(Vide Lei Complementar nº 214, de 2025\)](#) [Produção de efeitos](#)
§ 1º É vedado à pessoa jurídica vendedora de cana-de-açúcar o aproveitamento de créditos vinculados à receita de venda efetuada com suspensão na forma do caput deste artigo.

² Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no [inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. \(Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004\) \(Vigência\) \(Vide Lei nº 12.058, de 2009\) \(Vide Lei nº 12.350, de 2010\) \(Vide Medida Provisória nº 545, de 2011\) \(Vide Lei nº 12.599, de 2012\) \(Vide Medida Provisória nº 582, de 2012\) \(Vide Medida Provisória nº 609, de 2013\) \(Vide Medida Provisória nº 609, de 2013\) \(Vide Lei nº 12.839, de 2013\) \(Vide Lei nº 12.865, de 2013\) \(Vide Lei nº 14.943, de 2024\) \(Vide Lei Complementar nº 214, de 2025\) Produção de efeitos](#)

§ 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições efetuadas de:

[...]

III - pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária. [\(Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004\)](#)

[...]

§ 4º É vedado às pessoas jurídicas de que tratam os incisos I a III do § 1º deste artigo o aproveitamento:

I - do crédito presumido de que trata o **caput** deste artigo;

II - de crédito em relação às receitas de vendas efetuadas com suspensão às pessoas jurídicas de que trata o **caput** deste artigo.

[...]

Destarte, admito os créditos das duas Contribuições sobre aquisições de insumos utilizados na produção da cana-de-açúcar, incluindo o seu plantio e cultivo, como detalhado adiante.

[...]

A fiscalização glosou créditos dos “bens não considerados insumos diretos aplicados no processo produtivo de açúcar e etanol”, em virtude do que estabelece as INs SRF nºs 247, de 2002, e 404, de 2004. O Relatório Fiscal informa:

Não foi autorizado o aproveitamento de créditos calculados em relação às aquisições de produtos empregados: no tratamento da água (inibidores de corrosão e incrustação) para limpeza de equipamentos e tubulações em sistemas geradores de vapor (caldeiras), de evaporação e de resfriamento; no tratamento de efluentes industriais (ETA); na manutenção de tratores e veículos (leves e pesados); na soldagem de partes e peças (acetileno, oxigênio industrial, solda e reguladores); para uso em laboratório (para análise); para tratamento veterinário e demais aquisições de bens de uso e consumo destacados na referida planilha.

Os bens adquiridos para emprego no cultivo da cana-de-açúcar utilizada na fabricação de açúcar e etanol, assim como, para manutenção de máquinas e equipamentos empregados na atividade agropecuária, não foram considerados insumos aplicados ou consumidos diretamente nos processos produtivos de açúcar e etanol, em razão disso, não foi autorizado o aproveitamento de créditos calculados sobre tais aquisições.

Na planilha “BENS UTIL INSUMOS” (arquivo “BENS UTIL INSUMOS.xlsx”, Doc. 61), tais bens são os relativos à “OBS. 4” (AQUISIÇÃO DE BENS NÃO CONSIDERADOS INSUMOS DIRETOS UTILIZADOS NA PRODUÇÃO DE AÇÚCAR E ETANOL).

Todavia, diante da interpretação do PN Cosit nº 05, de 2008, referidos bens permitem o creditamento, pelo que nessa parte o Despacho Decisório merece reforma.

O processo produtivo do contribuinte deve ser visto de forma ampla, a contemplar, ao menos, as etapas do fluxograma abaixo, que copio do RF, tópico 3.1.1:

[...]

Para mim a produção abrange inclusive a etapa do plantio da cana-de-açúcar – o insumo básico e indispensável à produção do açúcar e do etanol. Na situação do contribuinte, a fase do cultivo não pode ser desprezada, de modo que os créditos sobre os referidos insumos (da OBS. 4) devem ser admitidos. Mesmo antes do PN Cosit nº 05, de 2018, alguns julgados do CARF já admitiam créditos da espécie, como se vê, por exemplo, no Acórdão nº 3402-003.817, sessão de 26/01/2017, que por maioria reverteu “todas as glosas que recaíram sobre o centro de custo agrícola, com exceção dos seguintes itens: mão de obra agrícola, oficina

manutenção colhedora, oficina mecânica tratores, oficina mecânica veículos, oficinas de implementos, programa de formação profissional agrícola e refeitório alojamento agrícola". A ementa desse Julgado, na parte que aqui interessa, informa:

[...]

Por serem comuns à produção de açúcar e álcool, esses bens sobre cujos valores ora se admite o creditamento devem ser rateados tal como os da OBS. 3 da planilha "BENS UTIL INSUMOS" (arquivo "BENS UTIL INSUMOS.xlsx", Doc. 61). Mantém-se o mesmo critério adotado pela fiscalização, cujo rateio não merece qualquer reparo e, inclusive, não foi contestado diretamente pelo contribuinte.

[...]

A planilha "BENS UTIL INSUMOS" (arquivo "BENS UTIL INSUMOS.xlsx", Doc. 61) também contém glosas de créditos referentes a adubos e fertilizantes, porque esses insumos tiveram as alíquotas do PIS e Cofins reduzidas a zero pelo art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004 (com efeitos a partir de 26/07/2004). Os valores das aquisições correspondem à "OBS. 5" da referida planilha. Considerou a fiscalização que a apuração de créditos das duas Contribuições é vedada pelo art. 3º, §2º, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003. O contribuinte, por sua vez, defende o crédito sobre as aquisições desoneradas, cujas normas, no entanto, não permitem concluir pelo direito defendido na Impugnação.

[...]

Dessarte, as aquisições de insumos isentos ou sujeitos à alíquota zero não dão direito a créditos do PIS e Cofins, tal como considerado pelo Auditor-Fiscal."

Resumindo, a DRJ reverteu as glosas mencionadas nos itens 1 a 2, mantendo as que se fundamentaram em razão do rateio e em razão da aquisição à alíquota zero.

Já em recurso voluntário, a recorrente reitera o pedido para reconhecimento do crédito na fase agrícola, pedido este que já fora acatado pela DRJ, conforme a seguinte descrição:

III.3.1.1 - Bens Utilizados como Insumos

Bens adquiridos para emprego no cultivo da cana-de-açúcar utilizada na fabricação de açúcar e etanol

Bens adquiridos para manutenção de máquinas e equipamentos empregados na atividade agropecuária

Neste tópico, nada menciona acerca da aquisição à alíquota zero ou acerca do rateio em relação à venda suspensa de cana-de-açúcar. Assim, os pedidos relativos a este tópico já foram contemplados, razão pela qual não identifiquei a lide relativa a este ponto.

Destarte, não conheço do recurso sobre a aquisição de bens utilizados como insumo, alegada no item III. 3.1.1 – Bens utilizados como insumos. No caso, não houve qualquer contestação acerca da reversão das glosas empreendidas pela DRJ quanto ao aspecto quantitativo

ou qualitativo, de modo a demonstrar que, apesar de ter havido a reversão na decisão recorrida, tal reversão não tenha sido efetivamente realizada.

Serviços Utilizados como Insumos

A fiscalização aplicou o mesmo entendimento esposado para o item 3.1.1., conforme baixo transcrito:

“Considerando as informações do item 3.1.1 deste relatório e a natureza dos serviços alocados pelo contribuinte na rubrica sob análise, foram tidos como insumos os serviços contratados quando aplicados ou consumidos diretamente nos processos de produção de açúcar e etanol.

[...]

Assim, glosou os itens:

1. Despesas com: comissões sobre vendas; consultorias e assessorias agrícolas, organizacionais, de informática e outras; hospitais e laboratórios; serviços essenciais de água; manutenção em software; cursos, treinamentos e palestras; refeitório, hospedagem, telefonia e comunicação; exames laboratoriais e radiológicos; manutenção de tratores e ônibus; manutenção e conservação de móveis e utensílios; publicidades diversas; manutenção e recuperação de equipamentos de laboratório; aplicação e manejo de fertilizantes, adubos foliares, herbicidas, inseticidas, torta e material orgânico; manutenção e conservação de equipamentos de informática; confecção de carimbo; conserto e reforma de pneus agrícolas e de veículos leves e pesados; serviços de controle de pragas; manutenção e conservação em aeronaves; cambagem, alinhamento e balanceamento de pneus; análises químicas ou físico-químicas de produtos/amostras (controle de qualidade); auditoria, consultoria, assessoria e treinamento; construção de estradas e instalações civis; gráfica e serigrafia; levantamento topográfico; manutenção e aplicação em vidraçaria; manutenção e recuperação de radiadores; manutenção em rádios amadores e acessórios; manutenção/recuperação e retifica de motores (veículos leves e pesados); recuperação e conservação de máquinas e veículos motorizados(leves e pesados); manutenção de máquinas, equipamentos e implementos agrícolas; mão de obra para pequenas manutenções civis; pesquisa e desenvolvimento de análise de solo; recuperação de propulsores de graxas; recuperação de toners e cartuchos de tintas para impressoras; recuperação e manutenção de peças de implemento agrícola; saúde e assistência médica e congêneres; tinturaria e lavanderia; vigilância, segurança ou monitoramento de bens e pessoas; encadernação, gravação e douração de livros revistas e congêneres; manutenção e confecção de placas sinalizadoras; manutenção e recuperação de equipamentos de ar condicionado; manutenção e recuperação de equipamentos para posto de abastecimento; manutenção e recuperação

equipamentos de refrigeração industrial; serviços mecanizados de aração, autodeslocamento, calagem, extração e carregamento de cascalho, picarro e terra; corte, tombo e carregamento de cana de açúcar; carregamento de descarregamento de muda; construção e conservação de barragem e estradas; destoca; drenagem, escavação de caixa de passagem e canal de irrigação; gradagem aradora, subsolagem e terraplanagem; tração de reboque/transbordo; convênios hospitalares, odontológicos e laboratoriais; despachante; recarga de extintores; montagem e desmontagem de divisória para escritório; transporte municipal de herbicida, cascalho/terra, água, corretivos e pessoal; análises físico-químicas e microbiológicas de águas; aeroportuários; chaveiros e relojoeiros e manutenção de barragem.

2. aquisições no mercado externo de serviços de consultoria e assessoria organizacional prestados pela empresa STANDARD & POOR S FINANCIAL SERVICES LLC;
3. serviços de manutenção e conservação de máquinas e veículos motorizados prestados por pessoas jurídicas cujas atividades econômicas estão voltadas para o comércio a varejo de automóveis, caminhonetas e utilitários novos; comércio a varejo de peças e acessórios novos para veículos automotores; comércio a varejo de peças e acessórios para motocicletas e motonetas; comércio a varejo de pneumáticos e câmaras-de-ar; comércio por atacado de caminhões novos e usados; comércio por atacado de peças e acessórios novos para veículos automotores; condicionamento e recuperação de motores para veículos automotores; serviços de manutenção e reparação elétrica de veículos automotores; serviços de manutenção e reparação mecânica de veículos automotores; comércio atacadista de máquinas, aparelhos e equipamentos para uso agropecuário; partes e peças; comércio atacadista de máquinas, equipamentos para terraplanagem, mineração e construção; partes e peças; instalação e manutenção de sistemas centrais de ar condicionado, de ventilação e refrigeração; fabricação de máquinas e equipamentos para a agricultura e pecuária, peças e acessórios, exceto para irrigação; atividades relacionadas a esgoto, exceto a gestão de redes; comércio atacadista de mercadorias em geral, com predominância de insumos agropecuários; fabricação de artefatos de tapeçaria e reparação e manutenção de equipamentos eletroeletrônicos de uso pessoal e doméstico;
4. Os serviços adquiridos para emprego no cultivo da cana-de-açúcar, assim como, na manutenção de máquinas e equipamentos empregados nessa atividade

5. bens vinculados à venda de cana-de-açúcar com suspensão, nos termos do artigo 11, §1º³ da Lei nº11.727/2008 e artigo 8º, §4º, inciso II⁴ da Lei 10.925/2004;

Por sua vez, a DRJ reconheceu que alguns dos serviços poderiam ser reconhecidos à vista do PN Cosit nº 5/2018. Todavia, não o fez devido ao fato de a recorrente não ter demonstrado a essencialidade ou relevância dos serviços para a atividade produtiva, tendo feito apenas alegações genéricas. Assim, sob o ponto de vista da DRJ, a descrição que permitia inferir que se tratava de despesas administrativas foram mantidas as glosas e para a descrição que poderia, em tese, gerar créditos, não foi concedido em razão da não demonstração da essencialidade ou relevância.

Assim, nada foi revertido sob este tópico.

Por sua vez, o recurso voluntário se volta contra o relatório fiscal e não em face da decisão recorrida, pleiteando a reversão das glosas em razão da superação do entendimento fiscal e porque a fase agrícola gera crédito.

Após citar jurisprudência administrativa, resume o pedido aos seguintes serviços:

“Portanto, no que concerne aos custos com serviços agrícolas, tais como, mas não se limitando a serviços de comissões sobre vendas; consultorias e assessorias agrícolas, organizacionais, de informática e outras; hospitais e laboratórios;

³ Art. 11. Fica suspenso o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na venda de cana-de-açúcar, classificada na posição 12.12 da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM. [\(Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013\)](#) [\(Vide Lei Complementar nº 214, de 2025\)](#) [Produção de efeitos](#)
§ 1º É vedado à pessoa jurídica vendedora de cana-de-açúcar o aproveitamento de créditos vinculados à receita de venda efetuada com suspensão na forma do caput deste artigo.

⁴ Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no [inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. \(Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004\) \(Vigência\) \(Vide Lei nº 12.058, de 2009\) \(Vide Lei nº 12.350, de 2010\) \(Vide Medida Provisória nº 545, de 2011\) \(Vide Lei nº 12.599, de 2012\) \(Vide Medida Provisória nº 582, de 2012\) \(Vide Medida Provisória nº 609, de 2013\) \(Vide Medida Provisória nº 609, de 2013\) \(Vide Lei nº 12.839, de 2013\) \(Vide Lei nº 12.865, de 2013\) \(Vide Lei nº 14.943, de 2024\) \(Vide Lei Complementar nº 214, de 2025\) Produção de efeitos](#)

§ 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições efetuadas de:

[...]

III - pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária. [\(Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004\)](#)

[...]

§ 4º É vedado às pessoas jurídicas de que tratam os incisos I a III do § 1º deste artigo o aproveitamento:

I - do crédito presumido de que trata o **caput** deste artigo;

II - de crédito em relação às receitas de vendas efetuadas com suspensão às pessoas jurídicas de que trata o **caput** deste artigo.

serviços essenciais de água; manutenção em software; cursos, treinamentos e palestras; refeitório, hospedagem, telefonia e comunicação; exames laboratoriais e radiológicos; manutenção de tratores e ônibus; manutenção e conservação de móveis e utensílios; publicidades diversas; manutenção e recuperação de equipamentos de laboratório; aplicação e manejo de fertilizantes, adubos foliares, herbicidas, inseticidas, torta e material orgânico; manutenção e conservação de equipamentos de informática; confecção de carimbo; conserto e reforma de pneus agrícolas e de veículos leves e pesados; serviços de controle de pragas; manutenção e conservação em aeronaves; cambagem, alinhamento e balanceamento de pneus; análises químicas ou físico-químicas de produtos/amostras (controle de qualidade); auditoria, consultoria, assessoria e treinamento; construção de estradas e instalações civis; gráfica e serigrafia; levantamento topográfico; manutenção e aplicação em vidraçaria; manutenção e recuperação de radiadores; manutenção em rádios amadores e acessórios; manutenção/recuperação e retifica de motores (veículos leves e pesados); recuperação e conservação de máquinas e veículos motorizados (leves e pesados); manutenção de máquinas, equipamentos e implementos agrícolas; mão de obra para pequenas manutenções civis; pesquisa e desenvolvimento de análise desolo; recuperação de propulsoras de graxas; recuperação de toners e cartuchos de tintas para impressoras; recuperação e manutenção de peças de implemento agrícola; saúde e assistência médica e congêneres; tinturaria e lavanderia; vigilância, segurança ou monitoramento de bens e pessoas; encadernação, gravação e douração de livros revistas e congêneres; manutenção e confecção de placas sinalizadoras; manutenção e recuperação de equipamentos de ar condicionado; manutenção e recuperação de equipamentos para posto de abastecimento; manutenção e recuperação equipamentos de refrigeração industrial; serviços mecanizados de aração, autodeslocamento, calagem, extração e carregamento de cascalho, picarro e terra; corte, tombo e carregamento de cana de açúcar; carregamento de descarregamento de muda; construção e conservação de barragem e estradas; destoca; drenagem, escavação de caixa de passagem e canal de irrigação; gradagem aradora, subsolagem e terraplanagem; tração de reboque/transbordo; convênios hospitalares, odontológicos e laboratoriais; despachante; recarga de extintores; montagem e desmontagem de divisória para escritório; transporte municipal de herbicida, cascalho/terra, água, corretivos e pessoal; análises físico-químicas e microbiológicas de águas; aeroportuários; chaveiros e relojoeiros e manutenção de barragem; serviços de manutenção e conservação de máquinas e veículos motorizados prestados por pessoas jurídicas cujas atividades econômicas estão voltadas para o comércio a varejo de automóveis, caminhonetas e utilitários novos; comércio a varejo de peças e acessórios novos para veículos automotores; comércio a varejo de peças e acessórios para motocicletas e motonetas; comércio a varejo de pneumáticos e câmaras-de-ar; comércio por atacado de caminhões novos e usados; comércio por atacado de peças e acessórios novos para veículos automotores; recondicionamento e recuperação de motores para veículos automotores;

serviços de manutenção e reparação elétrica de veículos automotores; serviços de manutenção e reparação mecânica de veículos automotores; comércio atacadista de máquinas, aparelhos e equipamentos para uso agropecuário; partes e peças; comércio atacadista de máquinas, equipamentos para terraplenagem, mineração e construção; partes e peças; instalação e manutenção de sistemas centrais de ar condicionado, de ventilação e refrigeração; fabricação de máquinas e equipamentos para a agricultura e pecuária, peças e acessórios, exceto para irrigação; atividades relacionadas a esgoto, exceto a gestão de redes; comércio atacadista de mercadorias em geral, com predominância de insumos agropecuários; fabricação de artefatos de tapeçaria e reparação e manutenção de equipamentos eletroeletrônicos de uso pessoal e doméstico; DEVEM TEROCRÉDITO RECLAMADO RESSARCIDO, EIS QUE TAIS SERVIÇOSÃO ESSENCIAIS E PERTINENTES AO CULTIVO DA CANA-DE-AÇÚCAR, ATIVIDADEESSENCIAL NO PROCESSO PRODUTIVO DE AÇÚCAR E ÁLCOOL, LOGO,DÃODIREITO AO CREDITAMENTO.

Pediu ainda o crédito sobre fretes pagos e tributados sobre o transporte de insumos sujeitos à alíquota zero.

Percebe-se que a recorrente, mesmo diante do fundamento exposto pela DRJ, de falta de demonstração da essencialidade e relevância necessária para a aplicação do conceito de insumos do REsp 1.221.170, deixou de produzir tal demonstração, além de pleitear um conceito de insumo mais abrangente, consistente na tese do IRPJ, relativo a custos e despesas operacionais.

Não obstante a falta de esclarecimento por parte da recorrente, é possível inferir pela descrição feita pela própria fiscalização, que alguns serviços se referem à fase agrícola e que não faz sentido a DRJ ter revertido as glosas de bens relativos à fase agrícola e não ter revertido os serviços.

Assim, diante da falta de esclarecimentos feitos pela recorrente, um dos fundamentos da decisão recorrida, bem como diante da descrição feita pela fiscalização e, portanto, incontroversa, considero que são serviços utilizados na fase agrícola, retirados da planilha "SERVIÇOS UTIL INSUMOS.xlsx", Doc. 61, cujos créditos não foram autorizados pela fiscalização: *LAMPADA FAROL SERVICO COLHEDORA CANA JOHN DEERE 3510 REF: 179326, MANUTENCAO E LAVAGEM EM EMBALAGENS E BIG BAG, SERVICO MANUTENCAO RECUPERACAO DE EQUIP.LABORATORIOS INDUSTRIAL, SERVICO APLICACAO DE MANCHAO (diversos), SERVICO APLICACAO AEREA DE ADUBO FOLIAR, SERVICO CONSERTO PNEU AGRICOLA (diversos), SERVICO CONTROLE DE PRAGAS, SERVICO DE ANALISE FISICO/QUIMICO ALCOOL ANIDRO/HIDRATADO, SERVICO DE MANUTENCAO E CONSERVACAO EM AERONAVES, SERVICO DE ANALISE DE BAGACO DE CANA, SERVICO DE ANALISES QUIMICAS PARA AMOSTRAS DE ACUCAR, SERVICO DE MAO DE OBRA PARA MANUTENCAO DE EQUIPAMENTOS AGRICOLAS, SERVICO DE MANUTENCAO E RECUPERACAO DE CILINDROS HIDRAULICOS, SERVICO DE ANALISES QUIMICAS EM AMOSTRAS DE OLEO MINERAL ISOLANTE, SERVICO DE RECUPER.E.REVISAO GERAL AR CONDICIONADO VEICULOS PESADOS, SERVICO DE PESQUISA E DESENVOLVIMENTO DE ANALISE DE SOLO, SERVICO DE RECUPERACAO DE*

PROPULSORAS DE GRAXAS, SERVIÇO DE RECUPERAÇÃO E MANUTENÇÃO DE PECAS DE VEÍCULO PESADO MB, SERVIÇO DE REFORMA PNEU AGRÍCOLA (diversos), SERVIÇO DE RECUPERAÇÃO E MANUTENÇÃO DE PECAS DE IMPLEMENTO AGRÍCOLA, SERVIÇO MANUTENÇÃO CONSERVAÇÃO MAQUINAS EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS, SERVIÇO DE VULCANIZAÇÃO PNEU AGRÍCOLA (diversos), SERVIÇO LOCAÇÃO DE MATERIAIS E EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS, SERVIÇO MECANIZADO DE APLICAÇÃO AEREA DE HERBICIDA E INSETICIDA, SERVIÇO MANUTENÇÃO E RECUPERAÇÃO EQUIPAMENTOS REFRIGERAÇÃO INDUSTRIAL, SERVIÇO MECANIZADO DE APLICAÇÃO AEREA FERTILIZANTES, SERVIÇO MECANIZADO DE APLICAÇÃO DE FERTILIZANTES, SERVIÇO MECANIZADO DE APLICAÇÃO DE HERBICIDA E INSETICIDA, SERVIÇO MECANIZADO DE APLICAÇÃO DE TORTA/MAT.ORGANICO, SERVIÇO MECANIZADO DE ARACAO, SERVIÇO MECANIZADO DE AUTODESLOCAMENTO, SERVIÇO MECANIZADO DE CALAGEM, SERVIÇO MECANIZADO DE CARREGAMENTO DE CANA, SERVIÇO MECANIZADO DE CARREGAMENTO DE MUDA INSUMO, SERVIÇO MECANIZADO DE CARREGAMENTO DE CACALHO/PICARRO/TERRA, SERVIÇO MECANIZADO DE DESCARREGAMENTO DE MUDA /INSUMO, SERVIÇO MECANIZADO DE CORTE DE CANA, SERVIÇO MECANIZADO DE DESTOCA, SERVIÇO MECANIZADO DE COBRICAÇÃO /APLICAÇÃO INSETICIDA, SERVIÇO MECANIZADO DE ESCAVACAO DE CANAL DE IRRIGACAO, SERVIÇO MECANIZADO DE EXTRACAO CASCALHO/PICARRO, SERVIÇO MECANIZADO DE GRADAGEM ARADORA, SERVIÇO MECANIZADO DE TOMBO DE CANA, SERVIÇO MECANIZADO DE MANEJO TORTA/MAT.ORGANICA, SERVIÇO MECANIZADO DE SUBSOLAGEM, SERVIÇO MECANIZADO DE TRACAO DE TRANSBORDO, SERVIÇO MECANIZADO DE TRACAO DE REBOQUE, SERVIÇO MECANIZADO NO MANEJO DE BAGACO, SERVIÇO RECUPERAÇÃO E MANUTENÇÃO PECAS M.NIVELAD.CATERPILLAR 120H, SERVIÇO RECUPERAÇÃO E MANUTENÇÃO PECAS DE TRATORES AGRÍCOLA (diversos), SERVIÇO REFORMA PNEU INDUSTRIAL CONVENCIONAL 65010 QUENTE, SERVIÇO REFORÇO CARCACA PNEU AGRÍCOLA (diversos), SERVIÇO REFORMA PNEU AGRÍCOLA (diversos), SERVIÇO TRANSPORTE MUNICIPAL DE CORRETIVOS/GESSO, SERVIÇO TRANSPORTE INTERMUNICIPAL DE HERBICIDA, SERVIÇO TRANSPORTE INTERMUNICIPAL DE MAQUINAS /EQUIPAMENTOS, SERVICOS ANALISES FISICO / QUIMICA / MICROBIOLOGICAS DE AGUAS.

Para as demais descrições, ou se referem a serviços administrativos (consultoria, comissões etc) ou a descrição é genérica não sendo possível inferir que se trata de serviços aplicados na fase agrícola ou industrial ou na área administrativa.

Despesas de Energia Elétrica

Neste item, foram glosados pela fiscalização, a conta dos serviços essenciais de telefone; telefonia e comunicação; conta dos serviços essenciais de água e ao serviço de transporte intermunicipal para uso e consumo.

Por seu turno, a DRJ manteve as glosas por não se referirem a despesas de energia elétrica e, em relação à água, por não haver demonstração da utilização.

Em recurso voluntário, a recorrente apenas reitera que o CARF reconhece que os custos incorridos com águas residuais, captação de água e tratamento de água e com despesas de transporte necessárias ao processo produtivo.

Compulsando a planilha DESP ENERGIA ELETRICA.xlsx”, Doc. 61, constato que os serviços essenciais de água são serviços adquiridos da Saneamentos de Goiás – SANEAGO e que o serviço de transporte é para uso e consumo, não sendo possível inferir que se trata de insumos informados equivocadamente como despesas de energia elétrica.

Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados a PJ

A fiscalização glosou despesas com locação de veículo para transporte de cana; locação de veículo para transporte de cascalho/mat. orgânica; locação de veículo para transporte de pessoal e locação de veículos para transporte de insumos/mat. diversos, despesas com serviços de auditoria, consultoria, assessoria e treinamento, locação de veículos leves.

A DRJ, por sua vez, não concedeu o crédito por falta de detalhamento acerca dos referidos serviços.

Já em recurso voluntário, a recorrente apenas afirmou que o CARF possui entendimento uníssono acerca da possibilidade de crédito sobre aquisições de serviços de locação de máquinas, equipamentos e veículos, consumidos na produção.

Inicialmente, é necessário ressaltar que o CARF editou a Súmula nº 190:

Para fins do disposto no art. 3º, IV, da Lei nº 10.637/2002 e no art. 3º, IV, da Lei nº 10.833/2003, os dispêndios com locação de veículos de transporte de carga ou de passageiros não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não cumulativas.

Contudo, entendo possível o reconhecimento de crédito, não com fulcro no inciso IV, mas no inciso II, na condição de insumos, desde que a locação seja realizada na área produtiva.

Compulsando a planilha de glosa DESP ALUG MAQ E EQUIP.xlsx”, Doc. 61, parece inconteste que **locação de veículo para transporte de cana e a locação de veículo para transporte de cascalho/mat. orgânica** ocorrem na fase agrícola.

A locação corresponde a uma cessão de direito de uso e gozo de coisa não fungível (art. 565 do Código Civil). Já os artigos 80 e 82 equiparam os direitos reais e os direitos pessoais patrimoniais a bens, para efeitos legais:

CAPÍTULO I

Dos Bens Considerados em Si Mesmos

Seção I

Dos Bens Imóveis Art. 79. São bens imóveis o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente.

Art. 80. Consideram-se imóveis para os efeitos legais:

I - os direitos reais sobre imóveis e as ações que os asseguram;

II - o direito à sucessão aberta.

[...]

Seção II

Dos Bens Móveis

Art. 82. São móveis os bens suscetíveis de movimento próprio, ou de remoção por força alheia, sem alteração da substância ou da destinação econômico-social.

Art. 83. Consideram-se móveis para os efeitos legais:

I - as energias que tenham valor econômico;

II - os direitos reais sobre objetos móveis e as ações correspondentes;

III - os direitos pessoais de caráter patrimonial e respectivas ações.

Destarte, a locação pode ser tomada como direito obrigacional patrimonial, decorrente do contrato entre as partes, equiparando-se a bens para efeitos legais, podendo assim ser tomado o crédito sobre a despesa.

Destaca-se que a Lei nº 10.865/2004, ao tratar do crédito da não-cumulatividade nas importações, estabeleceu no §6º do artigo 15, que os direitos autorais pagos pela indústria fonográfica são insumos, o que indica a equiparação a bens. A Lei nº 9.610/1998 confirma a equiparação em seu artigo 3º: “Art. 3º Os direitos autorais reputam-se, para os efeitos legais, bens móveis.”

Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nº s 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos) (Regulamento) (Vide Lei Complementar nº 214, de 2025) Produção de efeitos I - bens adquiridos para revenda;

II – bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustível e lubrificantes;

III - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

IV - aluguéis e contraprestações de arrendamento mercantil de prédios, máquinas e equipamentos, embarcações e aeronaves, utilizados na atividade da empresa;

V - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

[...]

§ 6º O disposto no inciso II do caput deste artigo alcança os direitos autorais pagos pela indústria fonográfica desde que esses direitos tenham se sujeitado ao pagamento das contribuições de que trata esta Lei

Frise-se, ainda, que a instituição do PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação permitiu o tratamento isonômico em relação à tributação dos bens e serviços prestados no país pelo PIS/Pasep e Cofins sobre o faturamento, como se depreende da exposição de motivos da MP nº 164/2004, parcialmente transcrita a seguir, o que significa dizer que a acepção do termo serviço deve ser a mesma.

Exposição de motivos da MP nº 164/2004

2. As contribuições sociais ora instituídas dão tratamento isonômico entre a tributação dos bens produzidos e serviços prestados no País, que sofrem a incidência da Contribuição para o PIS-PASEP e da Contribuição para o Financiamento Seguridade Social (COFINS), e os bens e serviços importados de residentes ou domiciliados no exterior, que passam a ser tributados às mesmas alíquotas dessas contribuições. (grifei)

3. Considerando a existência de modalidades distintas de incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS - cumulativa e não-cumulativa - no mercado interno, nos casos dos bens ou serviços importados para revenda ou para serem empregados na produção de outros bens ou na prestação de serviços, será possibilitado, também, o desconto de créditos pelas empresas sujeitas à incidência não-cumulativa do PIS/PASEP e da COFINS, nos casos que especifica.

4. A proposta, portanto, conduz a um tratamento tributário isonômico entre os bens e serviços produzidos internamente e os importados: tributação às mesmas alíquotas e possibilidade de desconto de crédito para as empresas sujeitas à incidência não-cumulativa. As hipóteses de vedação de créditos vigentes para o mercado interno foram estendidas para os bens e serviços importados sujeitos às contribuições instituídas por esta Medida Provisória. (grifei)

Por outro lado, já na legislação anterior, no regime cumulativo, o conceito de “serviço” já havia sido adotado de modo a abarcar obrigações que não apenas a de fazer, conforme o Parecer PGFN/CAT nº 2.773/2007, ao definir a intermediação financeira e o prêmio no recebimento de seguros como serviços financeiros. A respeito, transcreve-se trecho do referido parecer:

"32. Dessa forma, fica. claro que a atividade bancária é constituída por serviços que são disponibilizados aos clientes, dentre os quais se inclui a intermediação financeira. Efetivamente, o ponto fundamental do presente trabalho é possuir a clara avaliação do que se pode considerar serviço para fins tributários. Assim, o conceito de serviço, deve ser considerado sob o "contexto sistemático da Constituição", que "leva à conclusão de que o conceito constitucional de serviço não coincide com o emergente da acepção comum, ordinária, desse vocábulo". Foi Alfredo Augusto Becker - apoiado em Pontes de Miranda - quem melhor

mostrou que a norma jurídica como que "deturpa" ou "deforma" os fatos, do inundo, ao erigi-los em fatos jurídicos".¹⁷ Ainda, segundo Aires Barreto, "serviço tributável é o desempenho de atividade economicamente apreciável, produtiva, de utilidade para outrem, porém sem subordinação, sob regime de direito privado, com fito de remuneração".

[...]

35. Tal conceito (de serviços) compreende a. totalidade das atividades desenvolvidas pelas instituições financeiras em torno do seu objeto social legalmente tipificado - ou seja., compreendendo tanto as "operações" quanto os "serviços" bancários/financeiros, como caracterizado no item 5 do Anexo sobre Serviços Financeiros do Acordo Geral sobre Comércio de Serviços (GATS), firmado na Rodada Uruguai do GATT (1994) e promulgado pelo Decreto nº 1.355, de 30 de dezembro de 1994."

O STJ também não adotou a tese restritiva de serviço como obrigação de fazer, ao julgar o REsp 929.521-SP, sob a sistemática de recursos repetitivos, no qual decidiu-se pela incidência de PIS e Cofins sobre a locação de bens móveis com a seguinte ementa:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. COFINS. LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS. INCIDÊNCIA. VIOLAÇÃO DO ARTIGO 535, DO CPC. INOCORRÊNCIA.

1. A Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS incide sobre as receitas provenientes das operações de locação de bens móveis, uma vez que "o conceito de receita bruta sujeita à exação tributária envolve, não só aquela decorrente da venda de mercadorias e da prestação de serviços, mas a soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais " (Precedente do STF que versou sobre receitas decorrentes da locação de bens imóveis: RE 371.258 AgR, Relator(a): Min. Cezar Peluso, Segunda Turma, julgado em 03.10.2006, DJ 27.10.2006). Precedentes das Turmas de Direito Público do STJ acerca de receitas decorrentes da locação de bens móveis: AgRg no Ag 1.136.371/PR, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 04.08.2009, DJe 27.08.2009; AgRg no Ag 1.067.748/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 19.05.2009, DJe 01.06.2009; REsp 1.010.388/PR, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 03.02.2009, DJe 11.02.2009; e AgRg no Ag 846.958/MG, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 05.06.2007, DJ 29.06.2007.

2. Deveras, "a base de incidência da COFINS é o faturamento, assim entendido o conjunto de receitas decorrentes da execução da atividade empresarial e (b) no conceito de mercadoria da LC 70/91 estão compreendidos até mesmo os bens imóveis, com mais razão se há de reconhecer a sujeição das receitas auferidas com a operações de locação de bens móveis à mencionada contribuição" (REsp 1.010.388/PR, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em

03.02.2009, DJe 11.02.2009; e EDcl no REsp 534.190/PR, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 19.08.2004, DJ 06.09.2004).

3. Conseqüentemente, a definição de faturamento/receita bruta engloba as receitas advindas das operações de locação de bens móveis, que constituem resultado mesmo da atividade econômica empreendida pela empresa.

4. O artigo 535, do CPC, resta incólume quando o Tribunal de origem, embora sucintamente, pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.

5. A ofensa a princípios e preceitos da Carta Magna não é passível de Superior Tribunal de Justiça apreciação em sede de recurso especial.

6. A ausência de similitude fática entre os arestos confrontados obsta o conhecimento do recurso especial pela alínea "c", do permissivo constitucional.

7. Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. Proposição de verbete sumular.

Tal recurso especial foi interposto por contribuinte, em cujas razões recursais, dentre outras, alegou violação aos artigos 565 a 594 do Código Civil (distinção entre os contratos de locação e de prestação de serviços), violação ao artigo 110 do CTN, por alteração dos conceitos de direito privado e violação ao artigo 2º da LC nº 70/1991 que definia o fato gerador da Cofins. Constata-se, assim, que o conceito civilista não foi o adotado para se definir o alcance do termo serviço para a incidência das contribuições sobre o faturamento.

De modo similar, são os entendimentos que adotam como serviços financeiros o spread bancário e o prêmio recebido nas atividades de seguros.

Assim, seja por equiparação a bens, seja por um conceito econômico de serviços, a locação de bens na fase agrícola deve gerar créditos.

Quanto às demais locações, a descrição pode envolver tanto área de produção quanto administrativa, não sendo possível fazer a segregação, se a própria recorrente não demonstrou a utilização.

Concluindo, reverto a glosa sobre **locação de veículo para transporte de cana e a locação de veículo para transporte de cascalho/mat.**

Despesas de Armazenagem de Mercadorias e Frete na Operação de Venda

A fiscalização glosou créditos decorrentes dos seguintes transportes:

1. transporte de máquinas e equipamentos agrícolas próprios da pessoa jurídica fiscalizada, de retorno de conserto, ou de remessa por conta de contrato de comodato;

2. Transporte cujo remetente e destinatário da nota não se refere à recorrente;
3. Transporte de carregamento e descarregamento de cana-de-açúcar;
4. Fretes entre estabelecimentos da recorrente, frete de bens de uso e consumo, fretes aéreos, de pessoal e de água;
5. Locação de veículos;
6. Fretes nas aquisições de bens utilizados no cultivo da cana-de-açúcar pelo fato de estes bens terem sido glosados, inclusive nas aquisições de bens desonerados (art. 3º, §2º, inciso II das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003);
7. Fretes sobre despesas de venda de cana-de-açúcar, sem tributação, nos termos do artigo 8º, §4º da Lei 10.925/2004 e artigo 11 da Lei 11.727/2008)
8. Fretes sobre bens adquiridos para emprego no cultivo da cana-de-açúcar destinada à venda nos termos do artigo 8º, §4º da Lei 10.925/2004 e artigo 11 da Lei 11.727/2008)

A DRJ manteve a glosa em razão de a recorrente alegar hipóteses de fretes, não relacionadas com operações de venda.

Já em recurso voluntário, a recorrente defende que os fretes foram utilizados para transporte de insumos, ainda que sujeitos à alíquota zero, e para operações de venda.

Os únicos fretes sobre operações de venda glosados o foram em razão da vedação contida no artigo 8, §4º da Lei nº 10.925/2004 e artigo 11 da Lei 11.727/2008, em relação aos quais nada contesta a recorrente. Assim, a glosa sobre tais fretes deve ser mantida.

A mesma situação se aplica aos fretes de aquisição de insumos utilizados no cultivo da cana-de-açúcar vendida com suspensão, cuja glosa também deve ser mantida.

Já a glosa sobre os fretes de aquisição de bens utilizados no cultivo da cana-de-açúcar destinada à produção de açúcar e álcool deve ser revertida, pois o único fundamento da glosa foi o fato de os bens terem sido glosados. Tendo o acórdão da DRJ revertido a glosa dos bens, a consequência jurídica é a reversão da glosa dos créditos sobre os fretes, inclusive, para os bens sujeitos à alíquota zero, a teor da Súmula CARF nº 188⁵, devendo tais fretes serem submetidos ao rateio para manter a glosa relativa aos créditos vinculados à venda de cana-de-açúcar com suspensão.

Por fim, o transporte de insumos entre estabelecimentos gera crédito. No caso, as descrições que permitem inferir tratar de transporte de insumos são carregamento e descarregamento de cana-de-açúcar, devendo tais serviços serem submetidos ao rateio para manter a glosa relativa

⁵ É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

aos créditos vinculados à venda de cana-de-açúcar com suspensão. As demais descrições não se referem a transporte interno de insumos.

Resumindo, revento as glosas sobre os **fretes nas aquisições de bens utilizados no cultivo da cana-de-açúcar e sobre o serviço de carregamento e descarregamento de cana-de-açúcar, não vinculados às receitas de venda de cana-de-açúcar, sujeita à suspensão de que tratam os artigos 8º, §4º da Lei 10.925/2004 e 11 da Lei 11.727/2008.**

Despesas de Contraprestações de Arrendamento Mercantil

A fiscalização informa que os valões informados nesta rubrica se referem a bens e serviços informados pela recorrente em sua memória de cálculo como “outras operações com direito a crédito”, analisadas em tópico próprio e que fora informada em duplicidade para a Cofins, em ambas as rubricas.

A DRJ ressalta que a recorrente apenas alega que o crédito deve ser mantido, sem se referir expressamente à fundamentação da fiscalização.

Em recurso voluntário, a recorrente pleiteia o reconhecimento do crédito por se tratar de aluguel de arrendamento rural, sem, contudo, estabelecer dialeticidade com a motivação da fiscalização, que fora a informação em duplicidade com a rubrica “outras operações com direito a crédito”.

Portanto, mantenho a glosa.

Outras operações com direito à crédito

A fiscalização glosou créditos sobre rubricas apresentadas em memória de cálculo que não foram incluídas nas rubricas anteriores, por dois motivos: aquisição de bens e serviços não considerados como insumos ou por falta de previsão legal e aquisição de bens do ativo imobilizado. Em seguida, resumiu as glosas nos termos abaixo:

1. aquisições de: máquinas, equipamentos e implementos agrícolas; produtos, partes e peças utilizadas na manutenção de tratores, reboques e veículos (leves e pesados); produtos empregados no tratamento da água (p. ex, inibidores de corrosão e incrustação) para limpeza de equipamentos e tubulações em sistemas geradores de vapor (caldeiras), de evaporação e de resfriamento; no tratamento de efluentes industriais (ETA); etanol, peças e equipamentos para postos de abastecimento; óleo diesel para utilização nos tratores (preparação do solo e colheita da cana) e veículos pesados (transporte da cana), conforme resposta dada à intimação lavrada em 30/01/2015 (*Doc. 16*); roupas e acessórios para proteção do trabalhador; produtos de limpeza pessoal; graxas (por força do disposto na Solução de Divergência Cosit nº 12/2007); produtos para uso veterinário; produtos, instrumentos e equipamentos para uso em laboratório; equipamentos, instrumentos e utensílios de utilização/aplicação manual; antena para rádio (amador/portátil); produtos e equipamentos

utilizados para soldagem (arames, eletrodos, oxigênio, acetileno, bicos, varetas); aparelhos telefônicos e de vídeo (dvd); e demais bens destacados na planilha acima citada;

2. serviços: de manutenção e reparo de partes e peças de tratores, reboques e veículos (leves e pesados); de controle de pragas; de levantamento topográfico; de hospedagem; de consultoria e assessoria agrícola, industrial, jurídica, organizacional, de informática e outras; de auditoria e treinamento; de conserto e reforma de pneus e câmaras de ar; de cambagem, alinhamento e balanceamento de pneus; hospitalares, odontológicos e de laboratórios; de gráfica e serigrafia; de vigilância, segurança ou monitoramento de bens e pessoas; de recuperação de toners e cartuchos de tinta para impressoras; de informática, telefonia e comunicação; de manutenção, recuperação e recarga de extintores; prestados por despachantes; de manutenção em rádio amadores; de mão de obra para pequenas manutenções civis; de regularização, inspeção e avaliação de veículos; de manutenção e recuperação de equipamentos de ar condicionado; de preparo de refeições; de saúde e assistência médica e congêneres; de manutenção e confecção de placas sinalizadoras/identificadoras padrão Grupo Farias; essenciais de fornecimento de água; de análise físico/químico do álcool anidro/hidratado; de recuperação e manutenção de peças de implemento agrícola; de análise físico/química/microbiológica de águas; de manutenção e lavagem em embalagens big bag; de calibração com emissão de certificado; de limpeza e higienização de EPI's; de manutenção e aplicação em vidraçaria; de análise de resíduo de cinzas, gases a combustão; de análises químicas e amostras de óleo mineral isolante; de viagens e turismo; de manutenção e conservação em aeronaves; de limpeza de resíduos contaminados com óleo; de confecção de cortina e apoio de cabeça para poltronas de ônibus; de recuperação de equipamentos para postos de gasolina; de pesquisa e desenvolvimento de análise de solo; de manutenção e conservação de mesas/cadeiras de metais; de serviços prestados por chaveiros e relojoeiros; de confecção de carimbo tipo pendrive; de limpeza de esgotos/limpa fossas; de telecomunicação e multimídia; de encadernação, gravação e douração de livros, revistas e congêneres; de licenciamento para uso da tecnologia Prosugar; e demais serviços destacados na planilha acima citada;
3. aquisições de adubos ou fertilizantes classificados no Capítulo 31 da TIPI, de defensivos agropecuários classificados na posição 38.08 da TIPI, de sementes e mudas destinadas à semeadura e plantio e de corretivo de solo de origem mineral classificado no Capítulo 25 da TIPI os quais, além de não serem considerados insumos diretos utilizados no processo produtivo de açúcar e etanol, tiveram as alíquotas de PIS e Cofins, incidentes sobre as receitas brutas

de suas vendas no mercado interno, reduzidas a zero pelo art. 1º da Lei nº 10.925/2004, com efeitos a partir de 26/07/2004;

4. serviços de manutenção e conservação de máquinas e veículos motorizados prestados por pessoas jurídicas cujas atividades econômicas estão voltadas para comércio a varejo de peças e acessórios novos para veículos automotores; comércio atacadista de máquinas, aparelhos e equipamentos para uso agropecuário; comércio por atacado de peças e acessórios novos para veículos automotores; fabricação de máquinas e equipamentos para a agricultura e pecuária, peças e acessórios, exceto para irrigação; recondicionamento e recuperação de motores para veículos automotores; reparação e manutenção de equipamentos eletroeletrônicos de uso pessoal e doméstico; serviços de borracharia para veículos automotores; serviços de capotaria e serviços de manutenção e reparação mecânica de veículos automotores;
5. aquisições de mesas, ventiladores, cadeiras, arquivo com gavetas, bebedouro, balcão de inox, furadeiras, monitores, morsa, máquinas fotográficas, aparelho DVD, mesa e foco cirúrgicos, cama para parto, relógio, computador, roteador, impressora, scanner, nobreak, estabilizador de tensão, quadro de comando, rádio, plaina niveladora, parafusadeira, furadeira, betoneira, macaco hidráulico/hidropneumático, motor elétrico, amalgamador, ar condicionado, entre outros bens;

A DRJ manteve a glosa em razão de a recorrente não ter relacionado as alegações aos itens glosados.

Em recurso voluntário, a recorrente defende o creditamento sobre graxas e óleo diesel utilizados em máquinas e veículos empregados na área de produção, aquisição de bens empregados no tratamento de água, bens e serviços aplicados no tratamento de efluentes, bem como serviços já explorados anteriormente, a saber: planejamento de plantio da cana e investimento em tecnologia de produção; águas residuais, balança de cana, captação de água, laboratório industrial/microbiológico, laboratório de cotesia, laboratório de metharizium, laboratório de teor sacarose, limpeza operativa, "rouging" e tratamento de água, serviços de coleta de barro, fuligem, torta de filtro, corretivo de solo, espalhantes adesivos, fertilizantes, herbicidas, inseticidas e irrigação, materiais de laboratório e vidraria de laboratório, produtos químicos como sulfatos, ácidos, benzina, reagentes, soluções, resinas, enzimas, biocida, fungicida, desingripantes, pastilhas, colas, anticorrosivos, limpadores contatos, revelador, acelerador, solventes, agentes coagulantes e clarificante; aquisição de partes e peças de reposição e com serviços de manutenção em veículos, máquinas e equipamentos empregados diretamente na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, pagas à pessoa jurídica domiciliada no país; Combustível, Transporte de trabalhadores e Transporte da Cana de Açúcar; combustíveis que se referem a transporte de empregados e de mão de obra na área do cultivo e colheita da cana de açúcar, transporte aéreo para aplicação de produtos na área

cultivada, transporte de resíduos, transportes nas atividades de colheita e na fase de tratamento da cana e dos subprodutos da cana, antes da obtenção do produto final (açúcar ou álcool); águas residuais, balança de cana, captação de água, laboratório industrial/microbiológico, laboratório de cotesia, laboratório de metharizium, laboratório de teor sacarose, limpeza operativa, "rouguing" e tratamento de água, serviços de coleta de barro, fuligem, torta de filtro, corretivo de solo, espalhantes adesivos, fertilizantes, herbicidas, inseticidas e irrigação, materiais de laboratório e vidraria de laboratório, produtos químicos como sulfatos, ácidos, benzina, reagentes, soluções, resinas, enzimas, biocida, fungicida, desingripantes, pastilhas, colas, anticorrosivos, limpadores contatos, revelador, acelerador, solventes, agentes coagulantes e clarificante; aquisição de partes e peças de reposição e com serviços de manutenção em veículos, máquinas e equipamentos empregados diretamente na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, pagas à pessoa jurídica domiciliada no País; serviços de análise de calcário e fertilizantes, serviços de carregamento, análise de solo e adubos, transportes de adubo/gesso, transportes de bagaço, transportes de barro/argila, transportes de calcário/fertilizante, transportes de combustível, transportes de sementes, transportes de equipamentos/materiais agrícola e industrial, transporte de fuligem,/cascalho/pedras/terra/tocos, transporte de materiais diversos, transporte de mudas de cana, transporte de resíduos industriais, transporte de torta de filtro, transporte de vinhaças, serviços de carregamento e serviços de movimentação de mercadoria, bem como os serviços de manutenção em roçadeiras, manutenção em ferramentas e manutenção de rádios-amadores, e a aquisição de graxas e de materiais de limpeza de equipamentos e máquinas; frete pago e tributado para o transporte de mercadorias tributadas pelo PIS com alíquota zero; águas residuais, balança de cana, captação de água, laboratório industrial/microbiológico, laboratório de cotesia, laboratório de metharizium, laboratório de teor sacarose, limpeza operativa, "rouguing" e tratamento de água, serviços de coleta de barro, fuligem, torta de filtro, corretivo de solo, espalhantes adesivos, fertilizantes, herbicidas, inseticidas e irrigação, materiais de laboratório e vidraria de laboratório, produtos químicos como sulfatos, ácidos, benzina, reagentes, soluções, resinas, enzimas, biocida, fungicida, desingripantes, pastilhas, colas, anticorrosivos, limpadores contatos, revelador, acelerador, solventes, agentes coagulantes e clarificante; gasto com energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica; transporte realizado com frota própria, encargos de depreciação de veículos pesados e bens de informática; e, locação de veículos de transporte; transporte dos funcionários até o local do corte da cana-de-açúcar; adesivos, corretivos, cupinidas, fertilizantes, herbicidas e inseticidas; terraplanagem, topografia e outros, a locação de máquinas, equipamentos e veículos; fretes vinculados à aquisição de insumos ou de produtos inacabados entre os estabelecimentos da empresa; frete na operação de venda; frete pago e tributado para o transporte de mercadorias tributadas pelo PIS com alíquota zero; frete por prestação de serviços de transporte de insumos entre estabelecimentos do próprio contribuinte; transporte de cana e transporte de olhadura; transporte, pago a pessoa jurídica, de trabalhadores rurais envolvidos na atividade de corte da cana-de-açúcar e as aquisições de combustíveis e lubrificantes utilizados no maquinário agrícola ligado ao corte e carregamento da cana de açúcar,

assim como, nos caminhões que transportam a cana da lavoura até a unidade industrial; aluguel de imóvel rural; arrendamento de imóveis rurais de pessoas jurídicas.

Inicialmente, em relação às glosas com fundamento por se tratar de aquisições do ativo imobilizado, a recorrente não o questiona, assim como não foi tratado nos itens anteriores. Assim, por se tratar de bens sujeitos à depreciação, o crédito não pode ser concedido como insumos, mas pela despesa de depreciação, a qual não foi glosada pela fiscalização. Assim, não havendo contestação quanto à condição de bem pertencer ao ativo imobilizado, mantenho a glosa referida como 5, na planilha “OUTRAS OPERACOES.xlsx”, Doc. 61.

Já em relação à glosa denominada de 4, o fundamento foi falta de previsão legal e falta da condição de insumo. Neste ponto, percebe-se que a recorrente elenca diversos bens e serviços já abordados nos itens anteriores.

Compulsando a planilha OUTRAS OPERACOES.xlsx”, Doc. 61., constato que a glosa denominada 4 totalizou mais de 10.000 itens, em mais de 30.000 linhas, sendo, na maior parte, de bens adquiridos (peças, etc) e alguns serviços, cujas descrições são similares às analisadas no item “serviços utilizados como insumos”.

Para os serviços, identifiquei os seguintes que podem gerar créditos, tendo em vista a reversão da mesma descrição na análise do item “*serviços utilizados como insumos*”: *SERVICO DE RECUPERACAO E MANUTENCAO DE PECAS DE IMPLEMENTO AGRICOLA, SERVICO MANUTENCAO CONSERVACAO MAQUINAS EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS, SERVICO DE MANUTENCAO E CONSERVACAO EM AERONAVES, MANUTENCAO E LAVAGEM EM EMBALAGENS E BIG BAG., SERVICO CONTROLE DE PRAGAS, SERVICO CONSERTO PNEU AGRICOLA (diversos), SERVICO APLICACAO DE MANCHAO (diversos), SERVICO DE ANALISES FÍSCO/QUIMICAS (diversos), SERVICO DE LIMPEZA DE RESIDUOS CONTAMINADOS COM OLEO, SERVICO DE PESQUISA E DESENVOLVIMENTO DE ANALISE DE SOLO, SERVICO DE LIMPEZA E HIGIENIZACAO DE EPI'S, SERVICO DE RECUPERACAO E MANUTENCAO DE PECAS DE IMPLEMENTO AGRICOLA, SERVICOS ANALISES FISICO / QUIMICA / MICROBIOLOGICAS DE AGUAS, SERVICO MANUTENCAO CONSERVACAO MAQUINAS EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS.*

Em relação aos bens, dado o elevado número de itens sem especificação quanto à sua utilização, bem como em razão do fato de estarem relacionados pela recorrente em linha genérica de outras operações, considero que podem ser considerados insumos, os itens descritos pela própria fiscalização no Relatório Fiscal, similares às descrições em itens anteriores revertidos.

Assim, considero que sejam bens aplicados na produção agrícola e industrial os seguintes: **produtos, partes e peças utilizadas na manutenção de tratores, reboques e veículos pesados; produtos empregados no tratamento da água (p. ex, inibidores de corrosão e incrustação) para limpeza de equipamentos e tubulações em sistemas geradores de vapor (caldeiras), de evaporação e de resfriamento; no tratamento de efluentes industriais (ETA); óleo diesel para utilização nos tratores (preparação do solo e colheita da cana) e veículos pesados**

(transporte da cana), conforme resposta dada à intimação lavrada em 30/01/2015 (Doc. 16); roupas e acessórios para proteção do trabalhador, graxas; produtos, instrumentos e equipamentos para uso em laboratório, conforme descrito pela autoridade fiscal.

Por outro lado, as aquisições sujeitas à alíquota zero não geram crédito a teor do artigo 3º, §2º, inciso II das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, descritas pela fiscalização como aquisições de adubos ou fertilizantes classificados no Capítulo 31 da TIPI, de defensivos agropecuários classificados na posição 38.08 da TIPI, de sementes e mudas destinadas à semeadura e plantio e de corretivo de solo de origem mineral classificado no Capítulo 25 da TIPI.

Para as demais descrições, ou se referem a itens administrativos (mesas, ventiladores, cadeiras, serviços de consultoria etc) ou a descrição por ser genérica poderia ser referir tanto a itens administrativos ou de produção (serviços de manutenção e conservação de máquinas e veículos motorizados), não tendo a recorrente exposto a segregação ou identificado a que se referem.

Créditos Calculados por Unidade de Medida de Produto; Ajustes Positivos de Créditos e Créditos Presumidos Calculados sobre Insumos de Origem Vegetal

Neste ponto, não houve lide, mas apenas a concordância com o procedimento de aproveitamento de ofício seja realizado após o cancelamento ou revisão parcial do lançamento nestes autos.

Impossibilidade de rateio de cana-de-açúcar, bagaço de cana, energia elétrica, palha de cana, melão, coco fruto e mudas de cana

A recorrente alega que o rateio está equivocado, pois considerou-se na receita bruta, a venda de todos os produtos, quando deveria apenas considerar as vendas de álcool e açúcar.

Conforme relatório fiscal, o rateio foi efetuado com base na opção realizada pelo contribuinte no DACON e de acordo com o disposto nos §§7º, 8º e 9º do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003:

§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da COFINS, em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I - apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II - rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

§ 9º O método eleito pela pessoa jurídica para determinação do crédito, na forma do § 8º, será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário e, igualmente, adotado na apuração do crédito relativo à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.

Contudo, a fiscalização efetuou conforme a recorrente está requerendo. Houve elaboração de três percentuais de rateio, um apenas sobre açúcar e álcool, outro apenas relativo ao açúcar e outro relativo a todas as receitas.

Apenas em relação às despesas de energia elétrica e aluguéis de máquinas e equipamentos é que o rateio incluiu todas as receitas, porque tais dispêndios são comuns a todas as receitas, no entender da fiscalização e está correto, uma vez que a recorrente não demonstrou a vinculação destas despesas exclusivamente a alguma receita específica.

Já o rateio efetuado pela fiscalização em relação ao crédito dos serviços e bens da fase agrícola não levou em consideração todas as receitas, conforme afirmado pela recorrente.

Assim, nego provimento a este ponto.

Diante do exposto, voto para conhecer parcialmente do recurso voluntário e, na parte conhecida, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar provimento parcial para reconhecer o creditamento sobre os serviços LAMPADA FAROL SERVICO COLHEDORA CANA JOHN DEERE 3510 REF: 179326, MANUTENCAO E LAVAGEM EM EMBALAGENS E BIG BAG, SERVICO MANUTENCAO RECUPERACAO DE EQUIP.LABORATORIOS INDUSTRIAL, SERVICO APLICACAO DE MANCHAO (diversos), SERVICO APLICACAO AEREA DE ADUBO FOLIAR, SERVICO CONSERTO PNEU AGRICOLA (diversos), SERVICO CONTROLE DE PRAGAS, SERVICO DE ANALISE FISICO/QUIMICO ALCOOL ANIDRO/HIDRATADO, SERVICO DE MANUTENCAO E CONSERVACAO EM AERONAVES, SERVICO DE ANALISE DE BAGACO DE CANA, SERVICO DE ANALISES QUIMICAS PARA AMOSTRAS DE ACUCAR, SERVICO DE MAO DE OBRA PARA MANUTENCAO DE EQUIPAMENTOS AGRICOLAS, SERVICO DE MANUTENCAO E RECUPERACAO DE CILINDROS HIDRAULICOS, SERVICO DE ANALISES QUIMICAS EM AMOSTRAS DE OLEO MINERAL ISOLANTE, SERVICO DE RECUPER.E.REVISAO GERAL AR CONDICIONADO VEICULOS PESADOS, SERVICO DE PESQUISA E DESENVOLVIMENTO DE ANALISE DE SOLO, SERVICO DE RECUPERACAO DE PROPULSORAS DE GRAXAS, SERVICO DE RECUPERACAO E MANUTENCAO DE PECAS DE VEICULO PESADO MB, SERVICO DE REFORMA PNEU AGRICOLA (diversos), SERVICO DE RECUPERACAO E MANUTENCAO DE PECAS DE IMPLEMENTO AGRICOLA, SERVICO MANUTENCAO CONSERVACAO MAQUINAS EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS, SERVICO DE VULCANIZACAO PNEU AGRICOLA (diversos), SERVICO LOCACAO DE MATERIAIS E EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS, SERVICO MECANIZADO DE APLICACAO AEREA DE HERBICIDA E INSETICIDA, SERVICO MANUTENCAO E RECUPERACAO EQUIPAMENTOS REFRIGERACAO INDUSTRIAL, SERVICO MECANIZADO DE APLICACAO AEREA FERTILIZANTES, SERVICO MECANIZADO DE APLICACAO DE FERTILIZANTES, SERVICO

MECANIZADO DE APLICACAO DE HERBICIDA E INSETICIDA, SERVICO MECANIZADO DE APLICACAO DE TORTA/MAT.ORGANICO, SERVICO MECANIZADO DE ARACAO, SERVICO MECANIZADO DE AUTODESLOCAMENTO, SERVICO MECANIZADO DE CALAGEM, SERVICO MECANIZADO DE CARREGAMENTO DE CANA, SERVICO MECANIZADO DE CARREGAMENTO DE MUDA INSUMO, SERVICO MECANIZADO DE CARREGAMENTO DE CACALHO/PICARRO/TERRA, SERVICO MECANIZADO DE DESCARREGAMENTO DE MUDA /INSUMO, SERVICO MECANIZADO DE CORTE DE CANA, SERVICO MECANIZADO DE DESTOCA, SERVICO MECANIZADO DE COBRICAO /APLICACAO INSETICIDA, SERVICO MECANIZADO DE ESCAVACAO DE CANAL DE IRRIGACAO, SERVICO MECANIZADO DE EXTRACAO CASCALHO/PICARRO, SERVICO MECANIZADO DE GRADAGEM ARADORA, SERVICO MECANIZADO DE TOMBO DE CANA, SERVICO MECANIZADO DE MANEJO TORTA/MAT.ORGANICA, SERVICO MECANIZADO DE SUBSOLAGEM, SERVICO MECANIZADO DE TRACAO DE TRANSBORDO, SERVICO MECANIZADO DE TRACAO DE REBOQUE, SERVICO MECANIZADO NO MANEJO DE BAGACO, SERVICO RECUPERACAO E MANUTENCAO PECAS M.NIVELAD.CATERPILLAR 120H, SERVICO RECUPERACAO E MANUTENCAO PECAS DE TRATORES AGRICOLA (diversos), SERVICO REFORMA PNEU INDUSTRIAL CONVENCIONAL 65010 QUENTE, SERVICO REFORCO CARCACA PNEU AGRICOLA (diversos), SERVICO REFORMA PNEU AGRICOLA (diversos), SERVICO TRANSPORTE MUNICIPAL DE CORRETIVOS/GESSO, SERVICO TRANSPORTE INTERMUNICIPAL DE HERBICIDA, SERVICO TRANSPORTE INTERMUNICIPAL DE MAQUINAS /EQUIPAMENTOS, SERVICOS ANALISES FISICO / QUIMICA / MICROBIOLOGICAS DE AGUAS constantes da **planilha “SERVIÇOS UTIL INSUMOS.xlsx”, Doc. 61**, sobre locação de veículo para transporte de cana e a locação de veículo para transporte de cascalho/mat. orgânica constantes da planilha **“DESP ALUG MAQ E EQUIP.xlsx”, Doc. 61”**, sobre fretes nas aquisições de bens utilizados no cultivo da cana-de-açúcar e sobre o serviço de carrego e descarrego de cana-de-açúcar, não vinculados às receitas de venda de cana-de-açúcar, sujeita à suspensão de que tratam os artigos 8º, §4º da Lei 10.925/2004 e 11 da Lei 11.727/2008, sobre SERVICO DE RECUPERACAO E MANUTENCAO DE PECAS DE IMPLEMENTO AGRICOLA, SERVICO MANUTENCAO CONSERVACAO MAQUINAS EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS, SERVICO DE MANUTENCAO E CONSERVACAO EM AERONAVES, MANUTENCAO E LAVAGEM EM EMBALAGENS E BIG BAG., SERVICO CONTROLE DE PRAGAS, SERVICO CONSERTO PNEU AGRICOLA (diversos), SERVICO APLICACAO DE MANCHAO (diversos), SERVICO DE ANALISES FÍSICO/QUIMICAS (diversos), SERVICO DE LIMPEZA DE RESIDUOS CONTAMINADOS COM OLEO, SERVICO DE PESQUISA E DESENVOLVIMENTO DE ANALISE DE SOLO, SERVICO DE LIMPEZA E HIGIENIZACAO DE EPI’S, SERVICO DE RECUPERACAO E MANUTENCAO DE PECAS DE IMPLEMENTO AGRICOLA, SERVICOS ANALISES FISICO / QUIMICA / MICROBIOLOGICAS DE AGUAS, SERVICO MANUTENCAO CONSERVACAO MAQUINAS EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS, constantes da **planilha OUTRAS OPERACOES.xlsx”, Doc. 61”**; sobre produtos, partes e peças utilizadas na manutenção de tratores, reboques e veículos pesados; produtos empregados no tratamento da água (p. ex, inibidores de corrosão e incrustação) para limpeza de equipamentos e tubulações em sistemas geradores de vapor (caldeiras), de evaporação e de resfriamento; no tratamento de efluentes industriais (ETA);

óleo diesel para utilização nos tratores (preparação do solo e colheita da cana) e veículos pesados (transporte da cana), conforme resposta dada à intimação lavrada em 30/01/2015 (*Doc. 16*); roupas e acessórios para proteção do trabalhador, graxas; produtos, instrumentos e equipamentos para uso em laboratório, constantes da **planilha OUTRAS OPERACOES.xlsx**", **Doc. 61**".

(documento assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède